

РЕШЕНИЕ

№ 7014

гр. София, 07.12.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,
в публично заседание на 05.11.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **4691** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на Дял трети, Глава деветнадесета от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на О.“ Е. с ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № 22221018002930-091-001 от 17.12.2018 г., издаден от ТД на НАП С. град и потвърден с Решение № 349/25.02.2019 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ с който са определени допълнителни задължения за данък върху дивиденди и ликвидационни дялове на местни и чуждестранни физически лица в размер на 13_213,33 лв., задължения за корпоративен данък /КД/ в размер на 40_758,41 лв., ведно със задължения за лихви общо в размер на 11_140,94 лв. Излагайки твърдения за незаконосъобразност, отправя искане към съда за отмяната му.

В с.з. страните, чрез процесуални представители поддържат жалбата, респективно отговора към нея и желаят постановяване на съдебно решение в искания от тях смисъл.

По фактите.

Жалбоподателя [фирма] извършва търговия с кожени калъфи и осветителни тела за автомобили. Стоките, с които търгува са внос от С. и ВОП от Гърция.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221018002930-020-001/22.05.2018 г., връчена на 13.06.2018 г., изменена със Заповед за изменение на Заповед за възлагане

на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-22221018002930-020-002/11.02.2018 г. и ЗИЗВР №Р-22221018002930-020-003/13.11.2018 г., издадени от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на местни и чуждестранни физически лица по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за периодите от 01.12.2017 г. до 31.01.2018 г. и за задължения за корпоративен данък /КД/ по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за периодите от 09.02.2016 г. до 31.12.2017 г. Посоченото лице е оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22221018002930-040-001/30.05.2018 г., с което са изискани месечни и годишни оборотни ведомости; касови и банкови документи; индивидуален сметкоплан, договор за счетоводно обслужване, счетоводната политика на дружеството; инвентаризационни описи на наличните активи; цялата търговска и счетоводна документация; хронологични и аналитични регистри на счетоводни сметки; данъчен и счетоводен амортизационен план; сертификати, лицензии, разрешителни, удостоверения; фактури на [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] [фирма] с ЕИК[ЕИК], сключени договори; справки; писмени обяснения и др. Допълнително с ИПДПОЗЛ №Р-22221018002930-040-002/11.09.2018 г., непредставените в отговор на първото искане документи.

От ревизираното лице с придружителни писмо вх. №53-00-1782/26.06.2018 г. и вх. №53-00-1782#1/02.07.2018 г., са представени част от изисканите доказателства. Същите са описани на стр. 6-7 от РД.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени проверки на горепосочените дружества, резултатите от които са документирани с протоколи /ПИНП/, както следва: ПИНП №П-22221418147979-141-001/02.11.2018 г. относно [фирма]; ПИНП №П-22221418147979-141-001/05.11.2018 г. относно [фирма]; ПИНП №П-22221418151451-141-001/02.11.2018 г. относно [фирма]; ПИНП №П-22221418151449-141-001/02.11.2018 г. относно [фирма]; ПИНП №П-22221418151446-141-001/02.11.2018 г. относно [фирма]; ПИНП №П-22221418143722-141-001/02.11.2018 г. относно [фирма]; ПИНП №П-22221418143719-141-001/02.11.2018 г. относно [фирма]; ПИНП №П-22221418143725-141-001/02.11.2018 г. относно [фирма] и ПИНП №П-22221418147982-141-001/06.11.2018 г. относно [фирма].

С Протокол обр. Кд-73 №1363951/06.11.2018 г. са приобщени документи, представени в хода предходно производство, касаещо задълженията за ДДС за данъчни периоди от 01.08.2016 г. до 30.11.2017 г. на дружеството, приключила с РА №Р-22221018000054-091-001/25.05.2018 г.

С Протокол №1259099/07.11.2018 г. и Протокол №13639552/13.11.2018 г. са удостоверени посещения на място в счетоводството на дружеството за извършване преглед на документацията.

В хода на ревизията е установено, че през 2016 г. дружеството е отразило в сметка 602 „Други разходи“ разходи за транспортни и спедиторски услуги, за митническо

представителство, мобилни услуги, услуги по преработка на материали, счетоводни услуги и разнообразни услуги с доставчици, изброените по-горе дружества.

Във връзка с установяване реалността на услугите, предмет на фактурите, издадени от на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] са извършени насрещни проверки.

Отделно, органите по приходите са извършили проверка в информационната система на НАП, при която е установено, че дружествата нямат трудов ресурс за извършване на услугите, предмет на фактурите, предвид липсата на регистрирани трудови или граждански договори. Констатирано е, че не са публикували ГФО за 2016 г. и 2017 г. Дружествата имат подадени ГДД по чл. 92 от ЗКПО единствено за 2016 г., съгласно които на всички дружества данъчният финансов резултат е загуба в размер на 200,00 лв. Декларираните приходи и разходи от отделните субекти са в следните размери: [фирма] приходи от продажби в размер на 48_100,00 лв. и разходи в размер на 48_300,00 лв.; [фирма] – приходи 48_200,00 лв. и разходи- 48_400,00 лв.; [фирма] и [фирма] приходи 47_100,00 лв. и разходи- 47_300,00 лв.; [фирма] приходи- 45_700,00 лв. и разходи- 45_900,00 лв.; [фирма] приходи- 47_200,00 лв. и разходи- 47_400,00 лв.; [фирма] приходи- 45_500,00 лв. и разходи – 45_700,00 лв.; [фирма] приходи -46_100,00 лв. и разходи -46_300,00 лв. и [фирма] приходи – 47_700,00 лв. и разходи 47_900,00 лв.

Освен това е установено, че изброените дружества са регистрирани в периода 02.08.2016 г. - 04.08.2016 г., регистрират фискални устройства през м. 11.2016 г., управителите им са от [населено място] бара, обл. М. и са роднини. Счетоводството им се обслужва от един и същ счетоводител – Т. С. Т., която е вписана в подадените ГДД. Установено е още, че издадените фактури от дружествата многократно надвишават декларираните приходи от продажби в ГДД.

Органите по приходите са изискали от ревизираното лице фактурите, доказателства за разплащане, за вида на получените услуги, както и за последваща им реализация от ревизираното дружество. Констатирани са, че не са представени всички фактури, както и доказателства за заплащане на част от тях. Разплащането на част от фактурите, издадени от изброените дружества е осчетоводено в сметка 501 „Каса“ на две дати -11.07.2017 г. и 31.12.2017 г., независимо от обстоятелството, че същите са издадени през 2016 г. В резултат на предходното е формиран извод, че са съставени фиктивни счетоводни операции, без реално извършени плащания.

Във връзка с последващата реализация на получените доставки ревизираното дружество не е предоставило никаква информация, както и справка за стоковия поток, която е изискана по реда на ДОПК.

При така установената фактическа обстановка ревизиращите органи са заключили, че фактурите на изброените дружества на обща стойност 370_000,00 лв. не отразяват реални доставки. Същите са отразени в счетоводството на [фирма] в нарушение на чл. 10 от ЗКПО. На основание чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО, отразените 370_000,00 лв. по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ не са признати за данъчни цели и с тази сума е увеличен счетоводният финансов резултат за 2016 г.

Отделно от горното, приходните органи са установили, че през 2016 г. дружеството е отчело в сметка 609 „Други разходи“ сума в размер на 82,50 лв. по фактура №006062270/07.10.2016 г., издадена от [фирма], с предмет покупка на грил. На основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО за данъчни цели не е признат разхода, тъй като същият не е свързан с дейността на дружеството.

В резултат на установеното декларираният за 2016 г. данъчен финансов резултат - печалба в размер на 215 153,81 лв. с РА е определен данъчен финансов резултат – печалба в размер на 585 236,31 лв., съответно дължим КД в размер на 58 523,63 лв. Внесеният данък е в размер на 21 515, 38 лв., остава за довносяне – 37 008,25 лв.

За 2017 г. е установено, че дружеството с ГДД №2210И0484530 от 19.03.2018 г. е декларирало счетоводен финансов резултат – печалба в размер на 564 033,46 лв. и формиран данъчен финансов резултат в същия размер, съответно дължим КД в размер на 56 403,35 лв., който е внесен.

След анализ на счетоводните записвания е констатирано, че към 01.01.2017 г. началното салдо на сметка 302 „Материали“ е в размер на 28 957,63 лв., а салдото към 31.12.2017 г. е нула. Сумата е осчетоводена по дебита на сметка 601 „Разходи за материали“ и след това в сметка 611 „Разходи за основна дейност“. Установено е, че срещу този разход не е осчетоводен никакъв приход. В тази връзка ревизиращите органи са посочили, че в случая е нарушен принципът за съпоставимост на разходите с приходите. На основание чл. 77, ал. 1 от ЗКПО за данъчни цели не са признати отчетените разходи и с техния размер е увеличен финансовият счетоводен резултат.

Допълнително е констатирано, че в сметка 604 „Разходи за заплати“ неправомерно е отчетена сумата от 7 241,70 лв. През 2017 г. дружеството няма назначени лица на трудов и граждански договори, а самият управител няма договор за управление и контрол. От записванията в главната книга е установено, че записването в сметка 604 кореспондира със сметка 422 „Подотчетни лица“, т. е. отчетения разход по сметка 604 няма характер на възнаграждение за положен труд. С цел изясняване на фактическата обстановка е отправено запитване до управителя. С писмо вх. №53-00-1782#3 от 13.11.2018 г. са дадени обяснения, че са извършени две посещения на семинар в Л., без да бъдат подкрепени с доказателства. Въз основа на установеното с РА не са признати за данъчни цели тези разходи, като основание за това е разпоредбата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО.

Съгласно констативната част на РД, в сметка 609 „Други разходи“ са осчетоводени хотелски услуги в размер на 1 214,57 лв. по фактура №619/09.04.2017 г. на А Н. М., V. EL[EИК] и доставка на самолетни билети в размер на 87,70 лв. по фактура №[ЕГН]/2311.2017 г. на TRISTA AE, VIN EL[EИК], които не са свързани с дейността на дружеството. На основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО е увеличен счетоводният резултат със сумата от 1 302,27 лв., представляваща сбора на отчетените разходи по двете фактури.

В РД са налице констатации, че дружеството е било длъжно да прави тримесечни авансови вноски за КД през 2017 г., но такива не са налице. По реда на чл. 87 от ЗКПО е определена авансова вноска в размер на 45 115,13 лв. За невнесените авансови вноски, по реда на чл. 175, от ДОПК, във връзка с чл. 1 от ЗЛДТДПДВ и чл. 89, ал. 5 от ЗКПО, са определени лихви в размер на 3 258,58 лв.

В резултат на изложените факти и констатации, декларираният финансов резултат за 2017 г. - печалба в размер на 564 033,46 лв. е увеличен със сумата от 8 923,13 лв. и намален с 379,16 лв. /неотразени амортизации по реда на чл. 54, ал. 1 от ЗКПО/. В тази връзка при деклариран данъчен финансов резултат-печалба в размер на 564 033,46 лв., с РА е установен данъчен финансов резултат-печалба в размер на 601 535,06 лв., съответно дължимият КД се явява в размер на 60 153,51 лв.

В хода на ревизията е установено, че през 2017 г. [фирма] открива счетоводна сметка 511 „Финансови активи, държани за търгуване“, по която има отчетен дебитен оборот

в размер на 264_266,51 лв. От записванията в главната книга за периода, посоченият дебитен оборот е в кореспонденция с кредита на сметка 502 „Каса във валута“.

В отговор на изискани писмени обяснения относно характера на тази сметка и мястото на съхранение на отразените по същата парични средства, ревизираното лице с писмо вх. №53-00-1782#3/13.11.2018 г. представя обяснения, съгласно които по счетоводна сметка 511 са отразени наличните парични средства на дружеството, държани за търгуване. Тези средства са предназначени за инвестиционна дейност на субекта в краткотрайни и дълготрайни активи, свързани с дейността, както и закупуване на финансови активи. Излага, че представляват краткосрочни депозити.

Органите по приходите са посочили, че съгласно отговора не се касае за банкова сметка, по която е внесена сумата, а това е касова наличност, за чието съхранение ревизираното лице не дава информация. Това пречатства извършването на физическа проверка на наличността. В тази връзка жалбоподателят не е представил доказателства, че тези парични средства са в патримониума на дружеството. Същевременно, към 31.12.2017 г. неразпределената печалба на [фирма] възлиза на 701_268,54 лв., а наличността по сметка 502, преди счетоводна операция 511/502, е в размер на 545_361,73 лв. Също така е установено, че за периодите от 09.02.2016 г. до 31.12.2017 г. дружеството няма начислени и изплатени доходи от дивиденди и ликвидационни дялове в полза на местни и чуждестранни физически лица от източник в България.

Предвид горните факти и обстоятелства ревизиращите органи са заключили, че е налице на дивидент под формата на скрито разпределение на печалбата по смисъла на §1, т. 5, б. „в“ от ДР на ЗДДФЛ, който попада в обхвата на чл. 38, ал. 3 от с.з. С РА допълнително е начислен данък в размер на 13_213,33 лв. на основание чл. 38, ал. 1 и ал. 3 от ЗДДФЛ върху сумата от 264_266,51 лв., който е дължим до 31.01.2018 г., в съответствие с изискванията на чл. 65, ал. 3 от ЗДДФЛ.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221018002930-092-001/19.11.2018 г. Ревизираното дружество в срока и по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подало възражение срещу констатациите на РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221018002930-091-001/17.12.2018 г., издаден от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и В. Б. Л., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

С оспорения РА, на ревизираното дружество са определени задължения в общ размер на 143_031,41 лв., ведно с лихви в размер на 11_140,94 лв., при декларирани такива в размер на 77_918,73 лв. същият е оспорен и потвърден с Решение №349 от 25.02.2019г.

По приложимото право.

В съдебното производство, съгласно нормата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Съдът приема, че обжалвания ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите, по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 от ДОПК. Спазена е формата по чл.120, ал.1 от ДОПК. От приложените по административната преписка доказателства се установяват

обстоятелствата по спазване процедурата по образуване и развитие на производството пред административния орган. При постановяването на оспорения РА не се констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да са довели до нарушаване правото на защита на оспорващото дружество.

Ревизията е възложена от компетентен орган съгласно издадената заповед от директора на ТД на НАП - С.. РА е издаден в предвидената от закона писмена форма. Спазен е и срокът за издаване, както на РА, така и на РД. Задълженото лице е надлежно уведомено за започване на производството и неговото приключване. Съдът не установи да са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да доведат до незаконосъобразност на оспорения административен акт и съответно неговата отмяна.

За резултатите от данъчната ревизия е съставен РД при спазване на установения в закона срок (до 14 дни от датата на приключване на ревизията), който надлежно и в срок е връчен на представляващ дружеството – жалбоподател.

В законоустановения срок по чл.117, ал.5 от ДОПК е постъпило възражение срещу доклада. Въз основа на установените с доклада данни, ревизията е приключила с издаване на оспорения РА от органа по приходите. РА е връчен надлежно. По изложените съображения съдът приема, че не е допуснато съществено процесуално нарушение, ограничаващо правото на защита на данъчно задълженото лице.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 от ДОПК задължителни реквизити – името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към оспорения ревизионен акт е приложен и РД, като неразделна негова част. При издаване на ревизионния акт, органът по приходите е спазил процесуалноправните разпоредби на ДОПК и ревизионното производство е приключило в зададения срок.

По материалната законосъобразност на ревизионния акт.

1. Относно определените Задължения за корпоративен данък по ЗКПО.

Съдът приема, че спорът между страните е във връзка с издадени фактури с предмет услуги и твърдяна липса на реалност на доставките. Във връзка с така очертания предмет, и приетите по делото доказателства, съдът намира за необходимо още в началото да посочи, че ще анализира фактурите по доставчици, а не всяка поотделно с оглед прецизност на изложението и поради факта, че голяма част от услугите се преповтарят, тъй като фигурират във фактурите на повече от едно от дружествата, без да носят конкретна информация за всяка фактура поотделно.

Съдът намира, че услугите, вписани като предмет на фактурите, следва да се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма, т.е. след като регистрираното лице черпи права от наличието на реална доставка, респ. в негова тежест е да ангажира достатъчно убедителни доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. В тежест на данъчно задълженото лице (оспорващият) е да докаже наличието на всички законови предпоставки за правото му

на данъчен кредит, включително и реалността на услугите, каквито твърдения е изложил в жалбата си до съда. Притежаването на данъчни фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в счетоводните регистри стопански операции. При оспорване на фактурите относно отразените в тях стопански операции, в тежест на ползващия се от правата по тези документи е да докаже, че отразените във фактурите стопански операции действително са осъществени. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице, както по отношение на косвени, така и по отношение на преките данъци. Законът при всички случаи, независимо дали се касае за определяне на косвени или на преки данъци, изисква доказателства най-напред за реалност на доставката, а след това и за правилното ѝ счетоводно отразяване. Т.е. за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението (валидността на двустранната търговска сделка), а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост (при доставката на стока) или за извършването на услугата (по арг. от чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС). В този смисъл и установяването на правопораждащия задължението за доставката юридически факт е само индиция за реалността на разместването на блага при изпълнението. Без да е извършена услугата не възниква данъчно събитие, поради което не е породено задължението по чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС за начисляване на данъка. Това определя начисляването на данъка, съдържащо във фактическия състав и издаването на процесните фактури (съгласно чл. 86, ал. 1, т. 1 от ЗДДС), като неправомерно и изключващо правото на приспадане на данъчен кредит - чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Позоваването на практиката на СЕС не освобождава данъчно задълженото лице от изискванията по ЗДДС да установи наличие на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, първата от които е осъществяване на доставката на консултантски услуги в случая. Във всички случаи СЕС е категоричен, че за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит следва да е установено осъществяване на фактурираната доставка - в случая на консултантските услуги, каквито убедителни доказателства не бяха ангажирани пред съда от оспорващото дружество. Съдът приема, че по делото не се събраха доказателства от които да се обоснове единствено възможния извод, т.е. да се приеме за проведено успешно пълно и главно доказване на този факт от страната за която е изгоден (оспорващия), че услугата, за които са съставени, е реално осъществена. Такива доказателства не са представени от жалбоподателя в хода на ревизионното производство, в процеса по административно обжалване на РА, както и в съдебното производство, а за всеки от доставчиците се установява следното:

Относно МАРКЕТИНГ М. Е., ЕИК[ЕИК].

Осчетоводените фактури от доставчик Маркетинг М. Е. в счетоводството на [фирма] за 2016 г. /л.351/ са 40 400.00 лв. Осчетоводените 5 бр. фактури са с предмет на услугата: консултация по формиране на корпоративна култура, изготвяне на маркетингов анализ, маркетингово проучване, консултантски услуги. Фактурите са осчетоводени по дебита на сметка 602 Разходи за услуги и по кредита на сметка 401 Доставчици.

Към справката са прибавени само 2 бр. фактури от 14.10.2016 г. и от 23.09.2016 г. към които има копия от фискални бонове, съгласно които сумите са заплатени на каса на 11.07.2017 г. За останалите 3 бр. фактури няма информация защо не са представени.

Относно А. А. П. Е., ЕИК[ЕИК].

Осчетоводените фактури в счетоводството на [фирма] за 2016 г. са 40 300.00 лв. при общо издадени фактури за продажби от А. А. П. Е. за 46 100.00 лв. Осчетоводените 6 бр. фактури са с предмет на услугата: изготвяне на рекламno лого, онлайн рекламна кампания, подготовка на рекламни презентации, онлайн обучение, консултантски услуги, онлайн семинар. Фактурите са осчетоводени по дебита на сметка 602 Разходи за услуги и по кредита на сметка 401 Доставчици.

Към справката са прибавени само 1 бр. фактура № 5 от 08.08.2016 г. към която има копие от фискален бон, съгласно които сумата е заплатена на каса на 10.07.2017 г. За останалите 5 бр. фактури няма информация защо не са представени.

Относно ОНЛАЙН К. МАРКЕТИНГ Е., ЕИК[ЕИК].

Осчетоводените фактури от доставчик Онлайн К. Маркетинг Е. в счетоводството на [фирма] за 2016 г. /л.330/ са 42 000.00 лв. Осчетоводените 5 бр. фактури са с предмет на услугата: маркетингово проучване, онлайн семинар, онлайн обучение, изготвяне маркетингов анализ, консултация по формиране на корпоративна култура. Фактурите са осчетоводени по дебита на сметка 602 Разходи за услуги и по кредита на сметка 401 Доставчици.

Към справката са прибавени само 2 бр. фактура от 11.12.2016 г. и от 03.11.2016 г. към които няма копие от фискален бон за плащане на каса За останалите 3 бр. фактури няма информация защо не са представени.

Относно П. К. Е., ЕИК[ЕИК].

Осчетоводените фактури от доставчик П. К. Е. в счетоводството на [фирма] за 2016 г. /л.346/ са 38 400.00 лв. Осчетоводените 5 бр. фактури са с предмет на услугата: изготвяне на рекламno лого, онлайн рекламна кампания, подготовка на рекламни презентации, уебдизайн. Фактурите са осчетоводени по дебита на сметка 602 Разходи за услуги и по кредита на сметка 401 Доставчици.

Към справката са прибавени само 2 бр. фактури от 12.08.2016 г. и от 25.08.2016 г. към които има копия от фискални бонове, съгласно които сумите са заплатени на каса на 11.07.2017 г. За останалите 3 бр. фактури няма информация защо не са представени.

Относно Ф. А. ЕКСПРЕС Е., ЕИК[ЕИК].

Осчетоводените фактури от доставчик Ф. А. Експрес Е. в счетоводството на [фирма] за 2016 г. /л.276/ са 39 400.00 лв. Осчетоводените 5 бр. фактури са с предмет на услугата: пи ар кампания, консултантски услуги, рекламна кампания, подготовка на рекламни презентации, консултантски услуги. Фактурите са осчетоводени по дебита на сметка 602 Разходи за услуги и по кредита на сметка 401 Доставчици.

Към справката са прибавени само 1 бр. фактура от 14.09.2016 г. към която има копие от фискален бон, съгласно които сумата е заплатена на каса на 11.07.2017 г. За останалите 4 бр. фактури няма информация защо не са представени.

Относно С. МАРКЕТИНГ Е., ЕИК[ЕИК].

Осчетоводените фактури от доставчик С. Маркетинг Е. в счетоводството на [фирма] за 2016 г. /л.276/ са 39 800.00 лв. Осчетоводените 5 бр. фактури са с предмет на

услугата: консултация по формиране на корпоративна култура, анализ на пазарните рискове, консултански услуги, маркетингово проучване, подготвена финансов анализ. Фактурите са осчетоводени по дебита на сметка 602 Разходи за услуги и по кредита на сметка 401 Доставчици.

Относно Х. Д. Г. Е., [ЕИК].

Към справката са прибавени само 2 бр. фактури от 15.08.2016 г. и от 03.11.2016 г. към които са приложени копия от фискални бонове от 11.07.2017 г. За останалите 3 бр. фактури няма информация защо не са представени.

Съгласно данни от справка /л.238/ „Продажби на П. Маркетинг Е. по данни от дневник за покупки на регистрирани лица“ за 2016 г. издадените фактури на клиент [фирма] са в размер на 79 900.00 лв. Осчетоводените фактури в счетоводството на О.“ Е. за 2016 г. са 40 600.00 лв. /л.274-275/Общо издадените фактури от П. Маркетинг Е. за продажби за 2016 г. са 197 600.00 лв. при декларирани в ГДД 47 700.00 лв. Издадените 5 бр. фактури са с предмет на услугата: консултация по формиране на корп. Култура, консултантски услуги, изготвяне на маркетингов анализ, маркетингово проучване. Фактурите са осчетоводени по дебита на сметка 602 Разходи за услуги и по кредита на сметка 401 Доставкащи.

ОТНОСИТЕЛНО РЕКЛАМНА АГЕНЦИЯ Т. Е., ЕИК[ЕИК].

Към справката са прибавени само 2 бр. фактури № 1 от 03.08.2016 г. и № 6 от 09.08.2016 г. към които са приложени копия от фискални бонове от 11.07.2017 г. За останалите 3 бр. фактури няма информация защо не са представени.

проучване, изготвяне на маркетингов анализ, консултантски услуги, консултации по формиране на корпоративна услуга, пиар кампании, подготовка на рекламни презентации, онлайн обучение, онлайн семинар, онлайн рекламна кампания, уебдизайн, изготвяне на рекламно лого, изработка на интернет сайт, организиране и провеждане на тимбилдинг, подготовка на фирмено мероприятие, бизнес коучинг, подготовка на финансов анализ, анализ на пазарните рискове, маркетингово проучване и др., като голяма част от услугите се преповтарят, тъй като фигурират във фактурите на повече от едно от дружествата. Съдът счита, че за настоящия спор е без правно значение както правните характеристики на договорите по повод изпълнение на който се твърди, че са съставени процесните фактури, така и неправилното им отразяване в същите фактури като „маркетингово проучване, изготвяне на маркетингов анализ, консултантски услуги, консултации по формиране на корпоративна услуга, пиар кампании, подготовка на рекламни презентации и т.н.“. Този извод се обосновава с липсата на конкретика, както на договореното в договорите така и в спорните фактури. Действително в свободния търговски оборот всеки търговец, вкл. и жалбоподателя, има право на преценка кога, с кого и какви договори да сключва, но за настоящия случай липсата на конкретни параметри на договореното между страните е пречка да се проследи и установи по безспорен начин дали има реално извършена услуга/и, или целта на създаването на тези частни документи е единствено да се извлече някаква благоприятна последица – с оглед на евентуално ревизионно производство срещу жалбоподателя. По аргумент от нормата на чл. 154, ал. 1 от ГПК, вр. с § 2 от ДР на ДОПК, доказателства за реалността на предмета на услугите по всяка от издадените фактури следва да бъдат представени от страната, която черпи благоприятни за себе си правни последици (жалбоподателя). Съдът приема, че липсват доказателства за конкретните дейности по предмета на договора, тъй като от приетите и неоспорени писмени доказателства и заключението на вещото лице по ССЧЕ не може да се установи в какво се изразяват например проучванията на съответния пазар и най-вече дали такива *реално са били направени*, тъй като въобще не са ангажирани доказателства да е правено проучване на конкретния пазар. В този смисъл съдът прима за законосъобразен извода на органа по приходите, че реалността на доставката не е доказана.

На следващо място съдът приема, че по делото не са представени доказателства за реалното изпълнение на услугите по маркетингово проучване, изготвяне на маркетингов анализ, консултантски услуги, консултации по формиране на корпоративна услуга, пиар кампании, подготовка на рекламни презентации и всички останали услуги вписани като предмет на фактурите (по смисъла на чл. 9 от ЗДДС), доколкото липсват доказателства, както за възлагане, така и за приемане и предаване на конкретно свършената работа. Недоказаните факти са неосъществени за съда факти и от тях не могат да настъпят желаните от страните правни последици. Изводът за необоснованост се подкрепя и от тълкуването на разпоредбата на чл. 114, ал. 10 от ЗДДС. Законодателят е регламентирал, че гарантирането на автентичността на произхода, целостта на съдържанието и четливостта на фактурата или известието към фактурата се осигурява *от данъчно задълженото лице, чрез всякакъв контрол на стопанската дейност, който създава надеждна одитна следа между фактурата или известието към фактурата и доставката на стоки или услуги*. Съдът приема, че надеждната одитна следа е налице, когато връзката между отделните документи и осчетоводени операции е лесно и бързо установима и осигурява намиране на

търсената връзка между издадена фактура и извършена доставка. В настоящия случай, от събраните доказателства, следва да се приеме, че липсва такава връзка. Във всяка от процесните фактури с доставчици [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] е отразено наименованието на услугата – маркетингово проучване, изготвяне на маркетингов анализ, консултантски услуги, консултации по формиране на корпоративна услуга, пиар кампании, подготовка на рекламни презентации, онлайн обучение, онлайн семинар, онлайн рекламна кампания, уебдизайн, изготвяне на рекламно лого, изработка на интернет сайт, организиране и провеждане на тимбилдинг, подготовка на фирмено мероприятие, бизнес коучинг, подготовка на финансов анализ, анализ на пазарните рискове, маркетингово проучване и др., без да бъдат сочени нейните индивидуализиращи характеристики, дори без да е отразен договора въз основа на който се черпят права.

От събраните доказателства, вкл. и заключението по неоспорената ССЧЕ, не може да се приеме за установено, че от жалбоподателя е изпълнено и императивното изискване на чл. 3, ал. 3 от Закона за счетоводството (ЗСЧ) съгласно която норма предприятията осъществяват счетоводството на основата на документалната обосновааност на стопанските операции и факти, като спазват изискванията за съставянето на документите съгласно действащото законодателство. Съдът прие, че от събраните доказателства не може да се обоснове извод, че от жалбоподателя е оставена надеждна одитна следа, свързваща фактурата и спорната доставка на услуги. Съгласно Директива 2010/45/ЕС от 13.07.2010 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕС, относно общата система на ДДС по отношение правилата на фактуриране, фактурите не са самостоятелни отделни документи, а част от документите, които се съставят в рамките на търговския и счетоводен процес, а за процесната услуга съдът приема, че в счетоводната документация на ревизираното лице и неговия доставчик липсва документален поток на сделката, който да позволява да се провери дали е извършена доставката на описаните в същите фактури. Следва извод, че издадените от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] не удостоверяват осъществена облагаема доставка на услуга по смисъла на чл. 9, ал. 1 от ЗДДС, както и не удостоверява възникнало данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС.

Ето защо, според настоящия съдебен състав, съвкупната преценка на приобщените по делото доказателства, налагат извод, че фактическите констатации на органите на приходната администрация са истинни, а направените въз основа на тях правни изводи, са съответни на материалния закон, в частта с която са установени корекции за корпоративен данък. В случаите, когато разходите не са документално обосновани по смисъла на чл. 10 от ЗКПО, на основание чл. 26, т. 2 от същия закон тези разходи не се признават за данъчни цели. В същата насока е и практиката на Върховния административен съд /ВАС/ на Република България. В този смисъл са Решение №1578/04.02.2013 г., постановено по адм. д. №5430/2012 г. на Осмо отделение на ВАС; Решение №598/15.01.2013 г., постановено по адм. д. №7359/2012 г. на Първо отделение на ВАС и др. Практиката на ВАС по спорния казус е единна и непротиворечива.

Ето защо жалбата, като неоснователна в тази част следва да се отхвърли.

2. Относно определените задължения за данък върху дивиденди и ликвидационни дялове на местни и чуждестранни лица по ЗДДФЛ.

Спорен по делото е въпросът дали процесната сума представлява изплатен дивидент под формата на скрито разпределение на печалбата.

Съгласно легалната дефиниция на понятието дивидент, дадена в § 1, т. 5, б. "в" от ДР на ЗДДФЛ, дивидент е и скритото разпределение на печалба, а по отношение на понятието скрито разпределение на печалба § 1, т. 8 от ДР на ЗДДФЛ препраща към ЗКПО. Съгласно § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО скрито разпределение на печалба са сумите, несвързани с осъществяваната от данъчно задълженото лице дейност или превишаващи обичайните пазарни нива, начислени, изплатени или разпределени под каквато и да е форма в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица, с изключение на дивидентите по т. 4, букви „а“ и „б“ - доходи от акции и доходи от дялови участия.

Съдът изцяло кредитира заключението на вещото лице по допуснатата ССчЕ, от което се установява, че при направения анализ на Главна книга и Оборотна ведомост за 2016 г. и на Главна книга и Оборотна ведомост за 2017 г. на О. Е. сметка 511 не е съществувала през 2016 г. Същата е открита през 2017 г. като сумата от 264 266.51 лв. е прехвърлена от кредит на сметка 502 Каса във валута по дебита на сметка 511 Финансови активи държани за търгуване. Съгласно данни по РД № Р-22221018002930-092-001 от 19.11.2018 г. ревизиращия екип е получил хронологичен регистър на сметка 511 за периода 01.01.2017г. – 31.12.2018г., според който счетоводната операция по дебита на сметка 511 срещу кредит на сметка 502 е взета на 31.12.2017 г. в размер на 264 266.51 лв. О. наличност на парични средства по сметка 511 Финансови активи държани за търгуване в размер на 264 266.51 лв. липсва. Анализът на покупките показва, че сумата не е употребена за търговската дейност на дружеството. Ревизиращият екип приема, че същите са изплатени дивиденди. На база сумата 264 266.51 лв. ревизиращият екип начислява данък 5 % по чл.38, ал.1 от ЗДДФЛ в размер на 13 213.33 лв. Представените от ЮББ О. копия от счетоводни регистри - Оборотна ведомост за 2018 г. и хронологичен регистър на счетоводна сметка 511 за периода 2017-2018 г. съдържат различни данни. По тази причина вещото лице не може да отговори на въпроса каква е следвало да бъде наличността в касата на дружеството към 12.11.2018 г. Изложеното мотивира съда да приеме, че липсват каквито и да било доказателства при доказателствена тежест за дружеството, че процесната сума се намира в негово владение. Притежаването не може да бъде доказано нито със заключението на вещото лице, нито с направените счетоводни записвания.

При скритото разпределение на печалба отчитането или неотчитането на разпределението като разход не влияе върху определянето му като дивидент, още повече, че не е спорен факта, че едноличният собственик на капитала на дружеството не е вземал решение за разпределяне на дивиденди. Затова и не се изключва задължението за окончателен данък. В този смисъл обжалваният ревизионен акт е правилен и обоснован. Доказано е и задължението за лихви като акцесорно задължение.

Относно разноските.

При този изход на спора на ответника се дължат разноси, които съдът определи до сумата от 300 лв. за процесуално представителство.

С тези мотиви, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на О.“ Е. с ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № 22221018002930-091-001 от 17.12.2018 г., издаден от ТД на НАП С. град и потвърден с Решение № 349/25.02.2019 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ с който са определени допълнителни задължения за данък върху дивиденти и ликвидационни дялове на местни и чуждестранни физически лица в размер на 13_213,33 лв., задължения за корпоративен данък /КД/ в размер на 40_758,41 лв., ведно със задължения за лихви общо в размер на 11_140,94 лв.

ОСЪЖДА О.“ Е. с ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „ОДОП“ при ТД на НАП сумата от 300 лв. разноси по делото.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България, в четиринадесетдневен срок от връчването му на страните.

СЪДИЯ: